Impôt sur le revenu

Nouvelles techniques

N° 31R2 *le 16 mai 2006*

Cette version est disponible en version électronique seulement.

Cette *Nouvelles techniques* annule et remplace la TN-31R du 24 novembre 2004 à cause de l'ajout d'une exception au premier article intitulé *Impôt sur les charges sociales et crédit pour impôt étranger*.

Dans ce numéro

Impôt sur les charges sociales et crédit pour impôt étranger

Société à but unique

Application de l'alinéa 81(1)*h*)

La Direction générale de la politique législative et des affaires réglementaires produit les *Nouvelles techniques de l'impôt*. Celles-ci sont fournies uniquement à des fins d'information et ne remplacent pas la loi. Si vous avez des commentaires ou des suggestions à formuler sur les sujets traités dans cette publication, veuillez les faire parvenir à l'adresse suivante :

Direction des décisions en impôt
Direction générale de la politique législative et des affaires réglementaires
Agence du revenu du Canada
Ottawa ON K1A 0L5

Les *Nouvelles techniques de l'impôt* sont accessibles sur le site Internet de l'Agence du revenu du Canada à **www.arc.gc.ca**.

Impôt sur les charges sociales et crédit pour impôt étranger

L'article 126 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*) accorde au contribuable un crédit pour l'impôt qu'il a payé au gouvernement d'un pays étranger. L'ARC précise, au paragraphe 5 du bulletin d'interprétation IT-122R2, que l'impôt de sécurité sociale des États-Unis payé par un employé constitue un impôt sur le revenu et peut, par conséquent, être considéré comme un « impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise » au sens du paragraphe 126(7) de la *Loi* aux fins du crédit pour impôt étranger prévu par l'alinéa 126(1)*a*). L'ARC a également confirmé que les contributions à la sécurité sociale en France et en Allemagne peuvent être considérées comme un « impôt sur un revenu ne provenant pas d'une entreprise ».

Nous avons récemment examiné le traitement de l'impôt sur les charges sociales en tant qu'impôt sur le revenu ou les bénéfices pour l'application du crédit pour impôt étranger et nous en sommes arrivés à la conclusion que la position articulée dans le bulletin IT-122R2 n'est pas justifiée en droit, parce que les impôts sur les charges sociales examinés ne répondent pas à la définition d'impôts. En conséquence, l'ARC modifie sa position sur ce point. En principe, l'impôt sur les charges sociales ne sera plus considéré comme un « impôt sur un revenu ne provenant pas d'une entreprise » aux fins du crédit pour impôt étranger. Les interprétations techniques relatives au traitement fiscal des contributions à la sécurité sociale en France et en Allemagne en tant que crédit pour impôt étranger sont donc désuètes et non fiables.

Toutefois, aux termes de la convention fiscale conclue entre le Canada et les États-Unis, le Canada a expressément convenu d'accorder un crédit pour impôt étranger au titre des versements effectués sous le régime de la *Federal Insurance Contributions Act*, plus couramment appelé impôts FICA. Ainsi, aux termes du traité fiscal que nous avons signé avec les États-Unis, l'ARC continuera d'accorder un crédit pour impôt étranger dans le cas des impôts FICA.

La position articulée dans le bulletin d'interprétation IT-122R2 suivant laquelle l'impôt de sécurité sociale perçu sous le régime de la *Federal Insurance Contributions Act* des États-Unis est un impôt sur le revenu ou les bénéfices était fondée sur une décision rendue en 1962 par la Commission de révision de l'impôt dans l'affaire *Seley* (62 DTC 565, 62 TAB 243). La Commission avait jugé que les cotisations à la

Pour vous servir encore mieux !
More Ways to Serve You!

Agence du revenu du Canada | Canada Revenue Agency

This publication is available in English.

Canada

sécurité sociale versées par un contribuable canadien aux États-Unis remplissaient les conditions requises pour être considérées comme un impôt sur le revenu ou comme un impôt sur les bénéfices aux fins du crédit pour impôt étranger. Le ministère du Revenu national, ainsi qu'il était alors nommé, avait accepté cette décision et en avait tenu compte dans le bulletin d'interprétation IT-122R2. Nous avons toutefois décidé de ne plus suivre la décision *Seley* compte tenu du fait que les tribunaux canadiens (aussi récemment que dans l'affaire *Yates c. La Reine*, 2001 DTC 761, [2001] 3 CTC 2565), ont adopté la définition que la Cour suprême du Canada avait donnée au terme « impôt » dans l'arrêt *Lawson*, [1931] R.C.S. 357 :

> [TRADUCTION] *Un impôt est un prélèvement, susceptible d'exécution forcée en vertu de la loi, imposé en vertu de l'autorité d'une législature par un organisme public et perçu à des fins publiques.*

Cette interprétation judiciaire du sens du mot « impôt » par la Cour suprême a été citée à plusieurs reprises. Comme celui qui cotise à un régime de sécurité sociale retire des avantages économiques précis des cotisations qu'il verse, on ne saurait dire que les sommes qu'il verse sont prélevées à des fins publiques et elles ne constituent donc pas un impôt sur le revenu ou sur les bénéfices. Pour ce motif, les cotisations à la sécurité sociale ne remplissent pas, en règle générale, les conditions requises pour être considérées comme des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices parce qu'en réalité, elles ne sont pas des impôts au sens que les tribunaux ont donné à ce terme.

Nous avons récemment examiné une situation dans laquelle les contributions faites par un employé au régime de sécurité sociale d'un pays étranger ne lui procuraient aucun bénéfice en raison de la nature temporaire de son emploi dans le pays étranger et de sa courte durée.

L'ARC acceptera de traiter une contribution à un régime de pension public d'un pays étranger par un employé résidant au Canada comme un impôt sur le revenu ne provenant pas d'une entreprise aux fins de l'article 126 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* lorsque les deux conditions suivantes seront rencontrées :

- l'employé doit être tenu de faire la contribution en vertu de la loi étrangère;
- il doit être raisonnable de conclure que l'employé ne tirera aucun avantage pécuniaire de ses contributions vu la nature courte et temporaire de son emploi dans le pays étranger.[1]

La nouvelle politique ne s'applique qu'à l'année 2004 et aux années d'imposition subséquentes. Le bulletin d'interprétation IT-122R2 a été annulé et noté comme tel dans la Partie 5 de l'*Index des bulletins d'interprétation et des nouvelles techniques de l'impôt* 2004 publié le 27 avril 2005.

Société à but unique

L'Agence du revenu du Canada a tout récemment complété la revue de sa position administrative qui veut qu'elle n'impose pas un avantage en vertu du paragraphe 15(1) de la *Loi de l'impôt sur le revenu* (la *Loi*) lorsque le contribuable est l'actionnaire d'une société à but unique, société qui a été établie pour détenir un bien immobilier situé aux États-Unis.

Cette position a été décrite pour la première fois dans la réponse à la question 20 de la Table ronde de Revenu Canada à la Conférence de 1980 de l'Association canadienne d'études fiscales et elle a fait l'objet de précisions additionnelles à plusieurs reprises. La justification de cette position se trouve dans le fait que, lorsque le Canada a aboli en 1972 son impôt sur les biens transmis par décès, elle a aussi mis un terme à la convention fiscale sur les biens transmis par décès qu'elle avait avec les États-Unis, ce qui fait que les résidents canadiens qui possédaient des biens immobiliers situés aux États-Unis se voyaient limités, de manière importante, quant à l'allégement qu'ils pouvaient obtenir lors du calcul de leur impôt sur les biens transmis par décès des États-Unis exigible sur leurs avoirs aux États-Unis. Cette absence d'allégement n'était pas considérée appropriée compte tenu du fait que le Canada ne prélevait pas, auprès des résidents américains, d'impôt sur les biens transmis par décès.

Ces problèmes d'impôt sur les biens transmis par décès aux États-Unis que subissaient les résidents canadiens qui possédaient des biens immobiliers à usage personnel situés aux États-Unis étaient habituellement réglés grâce aux modifications apportées à la *Convention fiscale entre le Canada et les États-Unis d'Amérique* (la *Convention*) qui ont pris effet le 9 novembre 1995. Les dispositions se rapportant à l'impôt sur les biens transmis par décès des États-Unis se trouvent à l'article XXIX B de la *Convention*). Puisque la justification de cette position administrative n'est plus valable, il n'est donc plus approprié de continuer cette politique administrative.

Par conséquent, sous réserve de la disposition d'allégement transitoire décrite ci-dessous,[2] effective à compter du 1er janvier 2005[2], cette politique

administrative ne sera plus applicable dans les cas suivants :

- pour tout nouveau[2] bien qu'une société à but unique acquiert,
- pour une personne qui acquiert des actions du capital-actions d'une société à but unique, à moins que l'acquisition d'une telle action soit le résultat du décès du conjoint ou du conjoint de fait du particulier.

La politique administrative continuera de s'appliquer aux arrangements qui sont actuellement en vigueur jusqu'à ce que le premier des deux événements suivants survienne :

- la disposition du bien immobilier particulier situé aux États-Unis par la société à but unique;
- la disposition des actions du capital-actions de la société à but unique, autre qu'un transfert de telles actions au conjoint ou au conjoint de fait de l'actionnaire à la suite du décès de celui-ci.

De plus, cette politique administrative continuera de s'appliquer à toute rénovation ou addition à une habitation acquise avant le 1er janvier 2005 et à toute habitation qui était en construction le 31 décembre 2004. Pour plus de précision, une habitation sera considérée être en construction si la fondation ou autre support a déjà été érigé. Il ne sera pas possible de se prévaloir de la disposition d'allégement transitoire dans les cas où un terrain vacant a été acquis mais qu'aucune fondation ou tout autre support n'a encore été érigé. De la même manière, la disposition d'allégement transitoire ne sera pas disponible dans les cas où le terrain sur lequel il existait un immeuble a été acquis avant le 1er janvier 2005 alors que le contribuable avait l'intention de démolir l'immeuble existant et de construire une nouvelle habitation sur le terrain.[2]

Application de l'alinéa 81(1)*h*)

L'objet de cet article est de décrire comment l'exemption fiscale s'applique à des particuliers responsables d'une famille d'accueil. L'article 81 de la *Loi de l'impôt sur le revenu* énumère différentes sommes qui ne sont pas incluses dans le calcul du revenu d'un contribuable. En général, l'alinéa 81(1)*h*) permet à un particulier responsable d'une famille d'accueil (un « Particulier ») de ne pas inclure dans son revenu les prestations d'assistance sociale versées pour les besoins d'un bénéficiaire d'une famille d'accueil (un « Bénéficiaire ») qui lui a été référé et dont il a la charge. Le Bénéficiaire peut être un enfant ou un adulte.

L'exemption fiscale s'applique à un montant que le Particulier reçoit lorsque toutes les conditions suivantes sont réunies :

1. Le paiement est une prestation d'assistance sociale, généralement fait après examen des ressources, des besoins et du revenu.
2. Le paiement est fait dans le cadre d'un programme prévu par une loi fédérale, provinciale ou territoriale.
3. Le Particulier reçoit directement ou indirectement le paiement au profit d'un Bénéficiaire.
4. Le Bénéficiaire n'est pas l'époux ou l'épouse ou le conjoint de fait du Particulier ou une personne qui lui est liée ou qui est liée à son époux ou épouse ou à son conjoint de fait.
5. Aucune allocation familiale en vertu de la *Loi sur les allocations familiales* ou une allocation semblable en vertu d'une loi provinciale ou territoriale n'est payable à l'égard du Bénéficiaire pour la période pour laquelle la prestation d'assistance sociale est payée.
6. Le Bénéficiaire habite au lieu principal de résidence du Particulier, ou ce lieu est maintenu pour que ce Bénéficiaire l'utilise à titre résidentiel tout au long de la période pour laquelle le paiement est fait.

Assistance sociale

Habituellement, l'assistance sociale s'entend de l'aide reçue du gouvernement ou d'une agence gouvernementale en se basant sur les besoins. Peu importe que les paiements soient fait directement du gouvernement ou d'une agence gouvernementale ou qu'ils soient reçus indirectement d'un autre organisme (entité à but non lucratif ou non). Les prestations d'assistance sociale peuvent aussi être versées au Bénéficiaire qui, à son tour, les versera au Particulier.

Examen des ressources, des besoins et du revenu

Lorsque vient le moment de déterminer si les paiements versés pour les soins prodigués par une famille d'accueil sont basés sur un examen des ressources, des besoins et du revenu, nous considérons que chacun de ces tests comporte un critère financier :

- Un examen du « revenu » est un examen basé seulement sur le revenu du demandeur.
- Un examen des « ressources », semblable à l'examen du revenu, prend aussi en considération les actifs du demandeur.

- Un examen des « besoins » prend en considération le revenu, les actifs et les besoins financiers du demandeur.

Un exemple d'un programme qui comporte un examen du revenu est celui où les prestations payables sont réduites d'un pourcentage du revenu du Bénéficiaire lorsque son revenu dépasse un montant donné.

Genres de versements admissibles

Comme il est mentionné ci-dessus, les versements faits à un Particulier peuvent l'être de façon directe par un gouvernement ou une agence gouvernementale. D'un autre côté, le gouvernement ou l'agence gouvernementale peut aussi pourvoir au financement d'un autre organisme (comme une société d'aide à l'enfance, un organisme de bienfaisance ou une société à but lucratif) qui fera affaire avec le Particulier. Le Particulier peut être un travailleur indépendant ou un employé de l'organisme payeur. Les prestations d'assistance sociale peuvent aussi être versées au Bénéficiaire qui, à son tour, les versera au Particulier.

Genres de relations d'affaires ou d'emploi

L'alinéa 81(1)*h*) peut s'appliquer dans les situations suivantes :

- Le Particulier est un employé de l'organisme payeur. Dans ce genre de situation, les prestations ne sont pas assujetties au calcul de la cotisation au Régime de pensions du Canada (RPC). Toutefois, les prestations sont considérées être des gains assurables aux fins de l'assurance-emploi (A-E). Par conséquent, l'employeur est responsable de la déduction et de la remise des cotisations d'A-E. L'employeur doit aussi remettre la portion des cotisations de l'employeur sur ces prestations.
- Le Particulier est un travailleur indépendant. Les prestations que ce Particulier reçoit ne sont pas assujetties au RPC ou à l'A-E.
- Le Particulier est un employé d'une société qu'il, ou qu'une personne qui lui est liée, possède en totalité ou en partie. Dans ce genre de situation, les prestations ne sont pas assujetties aux cotisations au RPC. Par contre, ces prestations peuvent être considérées comme des gains assurables aux fins de l'A-E. Pour obtenir plus de renseignements, veuillez consulter le *Guide de l'employeur – Renseignements de base sur les retenues sur la paie* (T4001) qui est disponible sur notre site Web à **www.arc.gc.ca**.

Loyer

Lorsque le Particulier reçoit des prestations pour les soins qu'il prodigue à un Bénéficiaire et que ces prestations sont exclues de son revenu en vertu de l'alinéa 81(1)*h*), cette exclusion pourrait aussi s'appliquer aux paiements de loyer que le Bénéficiaire verse au Particulier. Ceci s'applique uniquement dans les cas où les prestations pour les soins prodigués par le Particulier au Bénéficiaire sont exemptées en vertu de l'alinéa 81(1)*h*) et où le paiement de loyer provient de prestations d'assistance sociale que le Bénéficiaire a reçues. Si ce n'est pas le cas, le paiement de loyer ne sera pas considéré comme une prestation d'assistance sociale exemptée en vertu de l'alinéa 81(1)*h*) mais serait plutôt considéré comme un revenu de location pour le locateur.

Lieu principal de résidence du Particulier

Le Bénéficiaire doit habiter au « lieu principal de résidence » du Particulier, ou ce lieu doit être maintenu pour que le Bénéficiaire l'utilise à titre résidentiel tout au long de la période pour laquelle le paiement est fait.

Le « lieu principal de résidence » d'un Particulier est l'endroit où il vit régulièrement, normalement ou habituellement. À notre avis, l'endroit où le Particulier dort normalement est un facteur important lorsque vient le temps de procéder à cette détermination. D'autres facteurs importants comprennent l'endroit où se trouvent les possessions du Particulier, l'endroit où le Particulier reçoit son courrier et l'endroit où réside la famille immédiate du Particulier, y compris son époux ou épouse ou son conjoint de fait et ses enfants.

On ne rencontre pas l'exigence du « lieu principal de résidence » lorsque le Particulier et le Bénéficiaire ne partagent pas les espaces communs d'une résidence. Ces espaces communs comprennent la cuisine, la salle de séjour, la salle à dîner, la salle familiale et les entrées de la résidence. À titre d'exemple, on ne rencontrerait pas l'exigence du lieu principal de résidence dans la situation où le Particulier vit dans une unité d'un duplex et que le Bénéficiaire vit dans l'autre.

Aide supplémentaire

Si vous avez besoin d'aide pour déterminer si des paiements spécifiques peuvent faire l'objet d'une exemption en vertu de l'alinéa 81(1)*h*), veuillez contacter la Division des services à la clientèle du bureau des services fiscaux de votre région.

---

[1] Addition faite le 16 mai 2006.

[2] Corrections et additions faites le 15 novembre 2004.